



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10950.724438/2011-62  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-009.112 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de agosto de 2020  
**Recorrente** AGROPECUARIA AGUA AZUL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

**RATEIO PROPORCIONAL DE CRÉDITOS. CÔMPUTO DAS RECEITAS FINANCEIRAS NA RECEITA BRUTA TOTAL**

As receitas financeiras, submetidas à alíquota zero, integram o montante da receita bruta total, para fins do cálculo do percentual de rateio dos créditos entre os que podem ser ressarcidos/compensados e os que apenas se prestam a deduzir o valor a pagar.

**RESSARCIMENTO. JUROS. INAPLICABILIDADE.**

O ressarcimento de crédito de PIS não sofre incidência de juros, nos termos da Súmula CARF nº 125.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar provimento, nos termos do voto do relator. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-009.109, de 26 de agosto de 2020, prolatado no julgamento do processo 10950.724431/2011-41, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

**Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator**

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corinθο Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3302-009.112 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10950.724438/2011-62

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento relativos a créditos de COFINS não-cumulativa, vinculados a receitas de exportação, seguido de pedido de compensação, que analisados pela autoridade fiscal, não foi reconhecido o direito creditório, sendo indeferido o pedido de ressarcimento e conseqüente não homologação da compensação.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto (Receitas tributadas à alíquota zero, Rateio proporcional em relação às receitas de exportação, mercado interno não tributadas e mercado interno tributadas e Incidência da taxa Selic na atualização do crédito).

Devidamente cientificada da decisão a recorrente apresentou tempestivamente seu recurso voluntário, repisando as teses trazidas pela manifestação de inconformidade, insurgindo-se contra a decisão sobre as receitas financeiras – alíquota zero, rateio dos créditos em relação a receitas de exportações, receitas do mercado interno não tributadas e tributadas, além da aplicação da Selic na atualização dos créditos. Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso voluntário é tempestivo, trata de matéria de competência dessa Turma motivo pelo qual passa a ser analisado.

Conforme acima relatado, trata o presente processo de pedido de ressarcimento seguido de compensação, de crédito de COFINS não-cumulativo, decorrente de operações de exportação.

### *I – Receitas tributadas à alíquota zero*

A recorrente insurge-se contra as glosas realizadas sobre as receitas tributadas à alíquota zero, as receitas financeiras verificadas no período.

Quanto às alegações relacionadas às glosas relacionadas às receitas tributadas à alíquota zero, tem-se que a recorrente não é sucumbente sobre a matéria, uma vez ter sido garantido o direito ao crédito relacionado a tais rubricas.

Desta forma, não se toma conhecimento do recurso na parte que trata das glosas relacionadas às receitas tributadas à alíquota zero.

***II – Rateio proporcional em relação às receitas de exportação, mercado interno não tributadas e mercado interno tributadas***

Para a fiscalização somente os créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns às receitas de exportação e às receitas auferidas no mercado interno estariam sujeitos ao rateio, e como a recorrente não teria realizado exportações de bovinos, os créditos relacionados à atividade pecuária não deveriam ser incluídos no rateio, devendo ser alocados nas receitas tributadas no mercado interno.

Segundo a contribuinte, o método utilizado para estabelecer o rateio, estaria de acordo com a legislação pertinente ao assunto, realizando extensa digressão sobre o assunto, tanto na manifestação de inconformidade quanto em seu recurso voluntário.

A matéria foi objeto de especial estudo realizado pela I. Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, no acórdão n.º 3402-003.983, no qual apontou o posicionamento sobre o tema, razão pela qual peço vênha para utilizar como minhas as razões, com fulcro nos arts. 50, § 1º, da Lei n.º 9.784/1999 e 57 do RICARF, as quais passo a reproduzir:

1) Do critério de rateio para apropriação dos créditos apurados proporcionais às receitas de exportações, receitas no mercado interno tributadas e não tributadas

(...)

De outra parte entende a recorrente que seria vedado pela legislação a utilização de dois métodos para segregar os custos, despesas e encargos que dão direito ao crédito, como efetuado pela fiscalização, utilizando o critério do rateio proporcional para os créditos comuns e o da apropriação direta para os demais créditos, ferindo o art. 15 da Lei n.º 9.779/99 que determina a apuração das contribuições de forma centralizada no estabelecimento matriz.

Essa questão já foi abordada no Acórdão n.º 3202001.618 –2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 19 de março de 2015, de forma favorável ao entendimento da recorrente, conforme voto da Relatora Tatiana Midori Migiyama, abaixo transcrito:

(...)

Data vênha, em relação ao método de cálculo, considerando que a base de cálculo das contribuições para o PIS e Cofins, é a receita bruta total, e que todos os custos despesas e encargos são comuns e necessários para o desempenho da atividade da contribuinte, estes custos despesas e encargos devem ser apropriados pelo método de rateio proporcional da receita bruta de exportação em relação da receita bruta total.

O critério de rateio deve servir para a mesma proporcionalidade para todos os custos, despesas e encargos passíveis de realização de crédito e, que são necessários para o desempenho das atividades da contribuinte.

Ora, o art. 6º, § 3º da Lei 10.833/2003, vigente à época dos fatos em dissídio, diz que a compensação dos créditos com débitos administrados pela RFB, pela exportadora de mercadorias, só se aplica aos créditos apurados em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

O art. 3º, § 8º, da Lei 10.833/2003 dispõe: sobre critério do rateio: relação percentual entre receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total auferidas em cada mês. O art. 3º, § 9º, da mesma lei dispõe: critério escolhido tem de ser consistente em todo o ano calendário.

É de hialina clareza o sentido da lei, qual seja, só se podem compensar créditos de custos, despesas e encargos vinculados a receita de exportação. E, para se saber quais são esses créditos vinculados a receita de exportação, a lei previu dois métodos.

A única interpretação possível, lógica e condizente com o sentido da norma legal é a de que o critério de rateio é somente o método: a relação deve ser entre receita de exportação e receita bruta total, para aplica-la sobre os custos e despesas, na definição dos créditos vinculados à exportação, i.e., para quantificar os créditos que podem ser usados para compensação.

(...)

Daí, a remissão aos §§ 8º e 9º do art. 3º feita pelo art. 6º, § 3º, todos da Lei 10.833/2003, diz respeito ao método de cálculo para definição de créditos vinculados a receitas de exportação.

No caso do método de rateio, a apuração do crédito deve-se dar pela relação entre receita de exportação e receita bruta total, e aplicar essa relação sobre os custos e despesas, chegando-se determinação do crédito vinculado à exportação, que é compensável com débitos administrados pela RFB.

O art. 20, § 2º, da IN SRF 404/2004 (não revogado) confirma essa inteligência, ao dizer que os créditos compensáveis são somente os apurados sobre custos e despesas vinculados à receita de exportação, observados "os métodos" de apropriação previstos no art. 21 (o art. 21, § 2º, II, da IN 404/04 repete a dicção do art. 3º, § 8º, II, da Lei 10.833/2003). O método é que é aplicável. A relação percentual deve ser entre receita de exportação e receita bruta total, e aplica-la sobre os custos e despesas, para definição do valor do crédito compensável.

(...)

No mesmo sentido foi o entendimento constante no Acórdão n.º 330201.339 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 10 de novembro de 2011, citado pela recorrente, conforme voto do Relator Walber José da Silva que segue abaixo:

(...)

Assim, a apuração do crédito vinculado à receita de exportação seria feita por um sistema híbrido: parte por apropriação direta e parte por rateio proporcional. Tal modo de apuração não encontra respaldo legal. São claras as disposições do § 8º do art. 3º da Lei n.º 10.833/03 de que o crédito será determinado por apropriação direta ou por rateio proporcional.

Não há opção de combinar os dois métodos para determinar o crédito vinculado à receita de exportação. O entendimento da recorrente, que concordo, é que todas os custos, despesas e encargos, com direito a crédito normal, que concorreram para a formação da Receita Bruta Total, devem ser incluídos no rateio proporcional e, neste caso, o valor do crédito apurado é exatamente o crédito vinculado à receita de exportação, a que se refere o § 3º, do art. 6º, da Lei n.º 10.833/03, porque esta é a forma de se apurar o dito crédito vinculado à receita de exportação.

Pelo método de rateio proporcional, uma vez determinado a participação relativa da receita de exportação na receita bruta total, não vejo como deixar de aplicar o percentual encontrado nos custos, despesas ou encargos tidos como exclusivamente vinculado às operações no mercado interno e no mercado externo, fazendo incidir somente sobre os custos, despesas e encargos que

tenham alguma vinculação tanto com as operações no mercado interno como as operações no mercado externo.

(...)

Conforme esclarecido na própria decisão recorrida, a RFB, por meio do Ajuda do programa Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon Mensal-Semestral 2.6), definiu que o método de rateio para a apropriação dos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, de mercado interno não tributada e tributada seria idêntico ao estabelecido para as pessoas jurídicas que auferem receitas sujeitas às incidências não cumulativa e cumulativa do PIS e da COFINS, nesses termos:

Ficha 01 Dados Iniciais (...)

Método de Determinação dos Créditos

O programa possibilita o preenchimento do campo "Método de Determinação dos Créditos", conforme o regime de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins adotado.

I) no caso do Regime NãoCumulativo:

a) Vinculados à Receita Auferida Exclusivamente no Mercado Interno

Deve selecionar este campo a pessoa jurídica que, no período abrangido pelo Demonstrativo, auferir apenas receitas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, decorrentes exclusivamente de atividades no mercado interno.

b) Vinculados à Receita Auferida no Mercado Interno e de Exportação

Deve selecionar este campo a pessoa jurídica que, no período abrangido pelo Demonstrativo, auferir receitas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e efetuar concomitantemente:

I operações de vendas de produtos ou prestação de serviços no mercado interno;  
e

II exportação de produtos para o exterior ou prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, ou vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Neste caso, a pessoa jurídica deve indicar o método por ela escolhido, dentre os seguintes:

b.1) Com Base na Proporção dos Custos Diretamente Apropriados –que consiste na determinação dos créditos através do método de apropriação direta previsto no inciso I do § 8º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

b.2) Com Base na Proporção da Receita Bruta Auferida – que consiste na determinação dos créditos através do método de rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

Atenção:

1) O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito deve ser:

a) aplicado consistentemente por todo o ano-calendário;

b) adotado para todos os custos, despesas e encargos comuns; e

c) adotado igualmente na apuração dos créditos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativa.

2) Deve também selecionar este campo a pessoa jurídica que auferir receitas não-tributadas no mercado interno que geram direito a crédito, concomitantemente, com receitas tributadas e/ou com exportação. (não grifado no original)

(...)

Assim, adotando os mesmos fundamentos dos Acórdãos acima referidos, bem como da orientação constante no Dacon acima transcrita, nos termos do art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99, a decisão recorrida deve ser reformada nesta parte para que seja recalculado o direito creditório da recorrente com base unicamente no método do rateio proporcional adotado pela contribuinte para a apropriação dos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação; à receita não tributada e à receita tributada no mercado interno. (Processo11070.002359/2009-51Data da Sessão29/03/2017Relatora Maria Aparecida Martins de Paula Nº Acórdão3402-003.983)

Ao contrário do alegado pela recorrente, não se vislumbra no caderno processual qualquer documento contábil ou fiscal que possa dar sustentação às alegações trazidas pela recorrente, não havendo como serem apuradas as bases de cálculo dos créditos, bem como dos débitos.

Pois bem. Quanto ao ônus da prova, insta tecer que a prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC<sup>1</sup>). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretense direito, o indeferimento do crédito é medida que se impõe. Nesse sentido:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009

**VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO.** A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. **PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)**" (Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096 - grifei)

<sup>1</sup> Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor

Pertinente destacar a lição do professor Hugo de Brito Machado, a respeito da divisão do ônus da prova:

No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. **A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil**". (original não destacado)<sup>2</sup>

Desta forma, considerando não ter se desincumbido do ônus de provar o que fora alegado, não há como ser dado provimento ao pleito da recorrente.

### ***III – Incidência da taxa Selic na atualização do crédito***

Por fim, pleiteia a Recorrente a correção do valor do crédito pela taxa SELIC. Contudo, essa questão já foi sedimentada nesse Conselho por meio da Súmula CARF n.º 125, que expressa:

#### **Súmula CARF n.º 125**

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei n.º 10.833, de 2003.

Acórdãos Precedentes: 203-13.354, de 07/10/2008; 3301-00.809, de 03/02/2011; 3302-00.872, de 01/03/2011; 3101-01.072, de 22/03/2012; 3101-01.106, de 26/04/2012; 3301-002.123, de 27/11/2013; 3302-002.097, de 21/05/2013; 3403-001.590, de 22/05/2012; 3801-001.506, de 25/09/2012; 9303-005.303, de 25/07/2017; 9303-005.941, de 28/11/2017.

Com isso, cabe ser negado provimento ao Recurso nesse ponto.

### **Conclusão**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

---

<sup>2</sup> Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de não conhecer de parte do recurso. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator